



Universidad Nacional de La Plata – Área de Posgrado

ASPECTOS IMPOSITIVOS DE LOS SERVICIOS NOTARIALES

Trabajo Integrador Final para el título de Especialista en Tributación

AUTOR: Nadia Lorena Berzo

Director: Marcelo del Moro

Co-Director: María Alejandra Pereyra

Noviembre 2015

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

INDICE

Capítulo I: Descripción de la actividad

1. Breve reseña sobre la actividad del escribano.....	6
---	---

Capítulo II: Análisis de Impuestos Nacionales

2.1. Análisis del escribano como contribuyente

2.1.1. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes	9
2.1.2. Impuesto a las Ganancias.....	10
2.1.3. Impuesto al Valor Agregado	11
2.1.4. Impuesto sobre los Bienes Personales.....	17

2.2. Análisis del escribano como agente de retención

2.2.1. Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias. Resolución General (AFIP) N° 1107.....	17
2.2.2. Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias. Resolución General (AFIP) N° 2139.....	19
2.2.3. Régimen de Retención del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles. Resolución General (AFIP) N° 2141	28

Capítulo III: Análisis de Impuestos Provinciales

3.1. Análisis del escribano como contribuyente

3.1.1. Impuesto sobre los Ingresos Brutos	36
---	----

3.2. Análisis del escribano como agente de retención

3.2.1. Régimen de Retención del Impuesto de Sellos.....	42
3.2.2. Régimen de Retención del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. 45	
3.2.3. Régimen de Retención del Impuesto Inmobiliario	47

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

Capítulo IV: Análisis de Impuestos Municipales

4.1. Ley 14.351.....	50
----------------------	----

Capítulo V: Recursos de la Seguridad Social

5.1. Aportes de los Escribanos. Caja de Seguridad Social.....	51
5.2. Convenio Colectivo de Trabajo para empleados de escribanías.....	53

Capítulo VI: Procedimiento Tributario

6.1. Regímenes de información como contribuyente

6.1.1. Régimen informativo de Compras y Ventas. Resolución General (AFIP) N° 3285.....	55
--	----

6.2. Regímenes de información como agente de información

6.2.1. CITI Escribanos.....	56
6.2.2. COTI	57
6.2.3. Operaciones con sujetos del exterior	59
6.2.4. Régimen de registración de operaciones.....	61

Capítulo VII: Facturación

7. Régimen de facturación.....	63
--------------------------------	----

Capítulo VIII: Consideraciones Finales

8. Conclusión.....	66
--------------------	----

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo está dirigido a los distintos profesionales y lectores interesados en el análisis de los servicios notariales brindándoles los elementos de análisis que posibiliten conocer satisfactoriamente las distintas obligaciones y responsabilidades del notario frente al fisco nacional y provincial.

El objetivo principal del presente Trabajo Integrador consiste en analizar la actividad del escribano, en su actuación como Responsable por Deuda Propia y/o Ajena, es decir contribuyente directo y como Agente de Retención. Asimismo, es oportuno y pertinente hacer un repaso general sobre su actuación como Agente de Información.

Los impuestos que analizaremos, tanto a nivel Nacional como provincial, serán: Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Impuesto sobre los Bienes Personales, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto de Sellos, Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes e Impuesto Inmobiliario.

Asimismo se analizará la obligación de los escribanos en lo referente a los recursos de la seguridad social.

Cabe mencionar que tanto el fisco nacional como provincial obliga a los escribanos a cumplir con regímenes de retención (del Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, Impuesto de Sellos, entre otros) y de información (Código de oferta de transferencia de inmuebles (COTI), Cruzamiento informático de transacciones importantes – (CITI escribanos), etc.) los cuales

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

también serán desarrollados a lo largo del trabajo. Adicionalmente se analizarán casos particulares que se presentan en dichos impuestos, los cuales fueron consultados en muchos casos a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), o llevados a la justicia para su resolución.

Dicha actividad económica se analizará en el marco de la Provincia de Buenos Aires, ya que es regla básica de la actividad desarrollada por los escribanos que la misma se concrete dentro de su competencia territorial.¹

Es relevante en la profesión del escribano el espacio territorial en donde se desarrolla la misma, ya que la función del notario es dar fe de los actos que pasan ante su presencia. Dicha tarea se materializa en el protocolo que no puede salir del asiento de la escribanía.²

Los escribanos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires podrán rogar la inscripción de escrituras y demás documentos notariales por ellos otorgados en su ámbito jurisdiccional, en el Registro de la Propiedad de la Provincia de Buenos Aires, con el sólo recaudo de autenticación o legalización en la jurisdicción de origen y sin intervención alguna de notario en esta Provincia³. Idéntica situación se

¹ Ley Nº 26.994 (B.O. 08-10-2014) Art 290 menciona como requisitos de validez del instrumento público, la actuación del oficial público en los límites de sus atribuciones y de su competencia territorial.

² Informe Técnico (ARBA) Nº 169/03.

³ Disposición Técnico Registral Nº021/1993. Registro de la Propiedad Provincia de Buenos Aires.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

da para el caso de un escribano de la Provincia de Buenos Aires que quiera inscribir un inmueble en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Las certificaciones dominiales para el otorgamiento de actos notariales que se autoricen fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires (excluyendo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), serán solicitadas directamente por el escribano de “extraña jurisdicción”⁴.

⁴ Disposición Técnico Registral Nº003/1989. Registro de la Propiedad Provincia de Buenos Aires.

CAPITULO I

Descripción de la actividad

1. LOS SERVICIOS NOTARIALES

En el año 1884 se instalan los primeros escribanos y siete años después se crea como asociación civil el Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires. En el año 1943 se sanciona la Ley N° 5.015 (B.O. 08-05-1943), primera ley orgánica notarial argentina, y así la entidad obtiene personería jurídica. La norma también permitió crear la Caja de Previsión Social para Escribanos y el primer y único fuero notarial, compuesto por el Juzgado y Tribunal Notarial.

Dicha norma rige por 20 años, hasta que en el año 1960, entra en vigencia la Ley N° 6.191 (B.O. 21-12-1959). Sus aspectos más destacados fueron el reconocimiento para el Colegio de la condición de persona jurídica de derecho público, la dirección y representación exclusiva del notariado y el reconocimiento como entidad intermedia como coadyuvante del Estado.

En enero de 1976 se publica la Ley N° 8.585 (B.O. 15-01-1976), su entrada en vigencia se suspende por el golpe militar de ese año y luego dicha ley se deroga. Como consecuencia de ello se sanciona el Decreto/Ley N° 9.020 (B.O. 30-03-1978) en el año 1978. En dicha norma se fijan pautas más racionales para la

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

creación de Registros Notariales, estableciendo el acceso a la titularidad mediante régimen de concursos, entre otros⁵.

De acuerdo a lo establecido en el Decreto/Ley N° 9.020 (B.O. 30-03-1978) en su artículo 35, son deberes del notario autorizar con su firma en los documentos que intervenga, asesorar en materia notarial, examinar con relación al acto a instrumentarse, la capacidad de las personas individuales y colectivas, la legitimidad de su intervención y las representaciones y habilitaciones invocadas, obrar con imparcialidad de modo que su asistencia a los requirentes permita que el acuerdo se complete en un plano de equidad, guardar el secreto profesional, proceder de conformidad con las reglas de la ética, tramitar bajo su sola firma la inscripción en los Registros Públicos de los actos pasados por su protocolo, entre otros.

La delegación que hace el Estado en el Notario de dar fe de los actos que ante él se verifican, ha hecho que el Fisco haya encontrado en él un eficaz colaborador en sus tareas de recaudación y control de las obligaciones tributarias⁶.

El fenómeno del traslado de tareas propias del Fisco hacia los particulares ha sido especialmente notable en el caso de los Escribanos. Ya que ha sido el profesional

⁵ Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires (s.f.). Recuperado 13/10/2015, de <https://www.colescba.org.ar/portal/el-colegio/historia.html>

⁶ Ibarra Jorge A. y Schunk, Roberto E. El Escribano y la DGI. Editorial AD – HOC S.R.L. Junio de 1997. Tomo I Pág. 80

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

al que más deberes de información, retención y control respecto de terceros le ha impuesto el Fisco⁷.

Los escribanos son los encargados de recaudar impuestos nacionales y provinciales. Actúan como intermediarios entre el Organismo Fiscal y el contribuyente en el cumplimiento del pago de los impuestos por la celebración de escrituras públicas.

⁷ Ibarra Jorge A. y Schunk, Roberto E. El Escribano y la DGI. Editorial AD – HOC S.R.L. Junio de 1997. Tomo I
Pág. 80

CAPÍTULO II

Análisis de Impuestos Nacionales

2.1. ANALISIS DEL ESCRIBANO COMO CONTRIBUYENTE

2.1.1. REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Según la Ley N° 26.565 (B.O. 21-12-2009) en su art. 1 dispone un régimen tributario integrado y simplificado relativo al impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes. Luego en su art. 2 define como pequeño contribuyente a las personas físicas que realicen venta de cosa mueble y/o prestación de servicio, siempre que no superen determinados parámetros, los cuales están referidos a ingresos brutos devengados, superficie afectada, energía eléctrica consumida y monto de alquileres devengados. Asimismo, requiere que no hayan realizado importación de cosa mueble o de servicios en los últimos doce meses y no realicen más de tres actividades en forma simultánea o no posea más de tres unidades de explotación. El escribano que encuadre dentro de los parámetros establecidos precedentemente, puede inscribirse en el Monotributo para el ejercicio de su actividad profesional. Es importante destacar que como los escribanos están obligados a realizar sus aportes a la Caja de Seguridad Social de la Provincia de Buenos Aires, al darse de alta en el Monotributo deberían abonar solo el componente impositivo.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

En el supuesto de no encuadrar dentro de los parámetros mencionados anteriormente, deberá inscribirse en el Régimen General, debiendo darse de alta en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado.

2.1.2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El impuesto a las ganancias fue establecido por la Ley N° 20.628 (B.O. 31-12-1973) y reemplazó al impuesto a los réditos. El régimen del impuesto ha sufrido múltiples modificaciones.

Los beneficios que obtiene el notario por su profesión se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, de acuerdo a lo establecido en el art. 1 que reza lo siguiente: *“Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.*

Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior”.

A su vez el art. 79 inc. f) ubica dichos beneficios en la cuarta categoría.

También resultan alcanzados por el tributo los resultados provenientes de:

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- 1) la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores (punto 3 art. 2)⁸.
- 2) Los ingresos obtenidos con motivo de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio profesional: cuando la enajenación se produzca dentro de los dos años posteriores a la fecha de su adquisición (art. 114 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias)⁹.

2.1.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Los servicios notariales se encuentran gravados por el Impuesto al Valor Agregado. Ello surge de lo dispuesto por el art. 3 inc e) punto 21 de la Ley N° 23.349 (B.O. 23-06-1997), en el cual menciona que se encuentran alcanzadas por dicho impuesto, *“las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso...”*, incluyendo en el apartado f) de dicho inciso los servicios profesionales.

Si el escribano reviste la condición de Responsable Inscripto en IVA, debe incluir en su facturación dicho impuesto. En el caso que le facture sus servicios a un responsable inscripto, deberá emitir Factura “A”, debiendo discriminar en su facturación el IVA. Si por el contrario su facturación es a un consumidor final,

⁸ Ley N° 26.983 (B.O. 23-09-2013)

⁹ Decreto Reglamentario N° 1344 (B.O. 25-11-1998)

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

deberá emitir Factura “B”, en la cual se liquida el IVA, pero no se discrimina dicho impuesto.

Si el escribano reviste la condición de Monotributista (teniendo en cuenta los parámetros explicados en el apartado 2.1.1.), se encuentra exento en IVA, por lo tanto, no le generará ninguna obligación respecto de este impuesto.

En un ejemplo práctico lo dicho en los párrafos anteriores sería de la siguiente manera:

El escribano monotributista cobra al consumidor final sus honorarios por \$10.000 y no le debe adicionar el IVA. En cambio el escribano cuya condición impositiva sea Responsable Inscripto, a sus honorarios de \$10.000 le debe adicionar el IVA de \$2.100¹⁰.

Es importante destacar que no solo los honorarios profesionales del notario estarán gravados, si no también cuando se transfieran o desafecten de su actividad profesional inmuebles que involucren obras adquiridas a empresas constructoras y obras realizadas por el escribano directamente o a través de terceros y que hubieren generado un crédito fiscal que el escribano haya utilizado, y dicha transferencia o desafectación tenga lugar antes de transcurridos diez años

¹⁰ Ley Nº 23.349 (B.O. 23-06-1997) art. 28, establece las distintas tasas a aplicar de acuerdo a la actividad del contribuyente

contados desde la finalización de las obras o de su afectación a la actividad notarial fuera posterior (art 11 tercer párrafo Ley N° 23.349)¹¹.

LIQUIDACIÓN MENUSAL DEL IVA

Cuando el Notario adquiere bienes y servicios para su uso o consumo particular y de su familia, actúa como consumidor final (y no como responsable inscripto o monotributista). Las adquisiciones vinculadas a su actividad profesional, darán lugar al cómputo del crédito fiscal. El art. 12 de la Ley N° 23.349 ha definido las pautas generales para el cómputo del crédito fiscal:

- a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado
- b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente
- c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes
- d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva
- e) que se vincule con operaciones gravadas
- f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea un responsable inscripto en IVA

¹¹ Ibarra Jorge A. y Schunk, Roberto E. El Escribano y la DGI. Editorial AD – HOC S.R.L. Junio de 1997. Tomo II Pág. 873

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

g) que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito fiscal respectivo¹²

A su vez el art. 10 de la Ley N° 23.349 establece que el escribano aplicará la alícuota del impuesto sobre el precio de la locación de sus servicios, que resulte del recibo (o factura) netos de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las condiciones de plaza. A su vez menciona que son integrantes del precio neto gravado:

- los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada;
- los intereses, recuperos de gastos, etcétera.

En cuanto a la base imponible que debe tener en cuenta el escribano existe un Fallo del T.F.N. Sala B 29/05/2005, Eduardo Gabriel Narosky, en el cual la materia controvertida consistía en determinar la gravabilidad en el impuesto al valor agregado de las sumas facturadas por el escribano en la obtención de certificados, que discriminados en la facturación respectiva, luego son reintegrados por partes de las operaciones en que interviene y que el Fisco Nacional entiende como integrante del honorario profesional.

El Fisco pretende incorporar a la base imponible las tasas o sellos y certificados que se le exigen a los escribanos de las distintas reparticiones públicas para poder

¹² Rizo, José María. Limitaciones al cómputo de determinados créditos fiscales en el IVA. FACPCE – CECYT – Gráfica Amalevi. Mayo 2011. Informe N°21.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

efectivizar ciertos tipos de escrituras. El Fisco considera que son costos del contribuyente y el recurrente considera que no representa una obligación que derive de su ejercicio profesional, pues el contribuyente no presta ningún servicio de venta de timbres o sellados, por lo que es inaplicable el art. 7, inc. b) de la Ley N° 23.349.

Asimismo, considera que es inaplicable la figura de “reintegro de gastos”, según el art. 21 de la Ley, ya que según su criterio alcanzaría los gastos que son propios de la actividad del intermediario, los cuales perciben una comisión por la gestión de negocios ajenos a su actividad.

En las respectivas facturas se discriminan esos importes por sellados, etc., de lo percibido por honorarios profesionales como consecuencia del servicio prestado, cuya documentación de respaldo ha sido chequeada por los inspectores actuantes.

El Tribunal concluye que tales gastos no remuneran un servicio del escribano, sino el de certificados emitidos por distintas reparticiones públicas que el notario se encarga de obtener mediante una gestión. Considera que el Fisco yerra en su enfoque, ya que el certificado en sí mismo y el monto necesario para su obtención no es nunca una remuneración del escribano, solo podrá ser parte de los honorarios en aquel supuesto en que el profesional factura un plus por su tarea de gestionar los mismos.

Así, una vez determinado por el escribano el débito fiscal generado por la prestación de sus servicios profesionales, y teniendo en cuenta los créditos

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

fiscales obtenidos por la adquisición de bienes y/o servicios, está en condiciones de liquidar en forma mensual el IVA.

El hecho imponible para esta actividad se perfecciona en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción, total o parcial del precio, el que fuera anterior (art. 5 de la Ley de IVA), excepto que:

- se trate de casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente o deba percibirse a través de colegios profesionales, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará con la percepción, total o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido recibo (o factura), el que sea anterior (punto 4 inc. b) art 5 de la Ley de IVA)

- cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe percibido en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos (art 5 in fine de la Ley de IVA)

Cabe mencionar que de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución General (AFIP) N° 3711 (B.O. 22-01-2015), la AFIP implementa la declaración de IVA, según la actividad declarada, mediante la utilización de un formulario basado en la web que se completa online, reemplazando las normas establecidas por la Resolución General (AFIP) N° 715 (B.O. 22-11-1999), con vigencia obligatoria a partir de la declaración jurada del mes de junio de 2015, con vencimiento en Julio.¹³ Por esta obligación están alcanzados los escribanos inscriptos en el IVA.

¹³ D'Agostino, Hernán M. IVA por actividad o DDJJ IVA Web. Errepar. Julio 2015.

2.1.4. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

El Escribano debe inscribirse en dicho impuesto si resulta alcanzado por el mismo. Al respecto el art 21 inc. i) de la Ley N° 23.966 (B.O. 20-08-1991) del Impuesto sobre los Bienes Personales indica que estarán exentos del impuesto, los bienes gravados pertenecientes a las personas físicas cuando en su conjunto no superen los \$305.000. Con lo cual, si el escribano posee bienes por un monto menor a dicho importe, no está obligado a inscribirse.

2.2. ANALISIS DEL ESCRIBANO COMO AGENTE DE RETENCIÓN

2.2.1. Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias. Resolución General (AFIP) N° 1107 (B.O. 18-10-2001)

La resolución general tratada en este punto estableció un régimen de retención del impuesto a las ganancias para operaciones de compraventa, cambio permuta o disposición de acciones sobre la base de lo dispuesto por la Ley N° 25.414 (B.O. 29-03-2001) y el Decreto N° 493 (B.O. 03-04-2001), las cuales no se encuentran vigentes a la fecha.

En septiembre de 2013 se sanciona la Ley N° 26.893 (B.O. 23-09-2013), la cual guarda cierta similitud con las disposiciones de la Ley N° 25.414 y su Decreto Reglamentario. Por esa razón es que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas el 29 de Agosto del año 2014 presentó una nota a la AFIP, para que se pronuncie sobre la aplicabilidad de la Resolución General (AFIP) N° 1.107, o

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

en su caso establezca con certeza la cual es el régimen de retención para este tipo de transacciones o dicte las normas correspondientes.¹⁴

Al día de la fecha el Consejo Profesional no recibió respuesta por parte de la AFIP. Es importante destacar que en la citada resolución obligaba a los escribanos a actuar como agentes de retención del impuesto a las ganancias en las operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, efectuadas por personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país.

La retención se debía practicar en el momento de efectuarse el pago. El monto de la retención, se determinaba aplicando sobre el precio de la transferencia accionaria, sin deducción alguna de cualquier concepto, la alícuota del 1,5%. Si este arrojava un importe inferior a \$40, no corresponderá practicar la retención.

El importe de las retenciones sufridas se podía computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, que en definitiva resulte de la obligación correspondiente al respectivo período fiscal.

El escribano no debía actuar como agente de retención, cuando el cesionario o el rematador, según corresponda, hubiera actuado en tal carácter de conformidad al régimen de esta resolución general.

A tal efecto debía exhibirse ante el escribano interviniente el comprobante que acredite la retención practicada y el ingreso del importe respectivo.

¹⁴ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (s.f.). Recuperado el 03/11/2015, de https://www.consejo.org.ar/noticias15/afip_0708.html

El escribano debía dejar constancia en el protocolo y en la escritura, la causa y motivo por las cuales no actuó como agente de retención, o la imposibilidad de retener por falta de fondos.

2.2.2. Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias. Resolución General (AFIP) N° 2139 (B.O. 09-10-2006)

Los escribanos en virtud de lo establecido por el inc. a) del art. 2 de la Resolución General (AFIP) N° 2139 (B.O. 09-10-2006) se encuentran obligados a actuar como agentes de retención del impuesto a las ganancias. Las operaciones sujetas a retención de acuerdo al art. 1, son las que tengan por objeto la transmisión a título oneroso -venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad- del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales -excepto acciones.

Sujetos pasibles de la retención según art. 3:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces, según el derecho común.
- b) Las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

c) Los sujetos a que se refieren los incisos a), b) e inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Con respecto a las personas físicas y sucesiones indivisas mencionadas en el inciso a) y b), se debe tener en cuenta que para los actos que impliquen la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país, se encuentran gravados los siguientes actos:

1) Loteos con fines de urbanización: art 49 inc. d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. El art 89 del DR 1344/98 establece que constituyen loteos con fines de urbanización aquellos en los que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a cincuenta (50).
- Que en el término de 2 (dos) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen -en forma parcial o global- más de 50 (cincuenta) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.

De tratarse de transferencia de inmuebles de loteos en los que no se cumplan algunas de las condiciones anteriores y pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas estarían gravadas por el impuesto a la

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

transferencia de inmuebles, y así lo expone la DGI en Dictamen N° 64/1995 de la Dirección de Asesoría Técnica. Fecha 27/07/1995.

2) Construcción y venta bajo el régimen de propiedad horizontal - Ley N°

13.512 (B.O. 18-10-1948): El art 49 inc. d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, DR 1344/98 art. 90, reza que las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de la Ley 13.512 y sus modificaciones, se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.

Es importante mencionar que la Ley N° 13.512 y su Decreto reglamentario 18.734/49 han sido derogados por el nuevo Código Civil y Comercial, Ley N° 26.994 (B.O. 08-10-2014). Este los incorpora como derecho real en los artículos 2037 a 2069.

3) Transferencia de inmuebles recibidos en conceptos de cancelación de

créditos: DR 1344/98 art 114 alude que los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de las mismas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2° del referido texto legal, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de 2 (dos) años.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

Respecto de las cesiones de boletos de compra venta de bienes inmuebles ubicados en el país y de las cesiones de cuotas y participaciones sociales, serían operaciones no habituales para estos sujetos por lo que no resultarían gravadas por el impuesto a las ganancias, y por lo tanto no están sujetas a retención.

En cuanto a los beneficios obtenidos por los sujetos mencionados en el inc. c), cualquiera sea su origen, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias. Por lo tanto, en estas operaciones el Escribano interviniente debe actuar como agente de retención.

De acuerdo a lo establecido en el art. 5 de la Resolución General (AFIP) N° 2139, corresponderá considerar como precio de transferencia -del inmueble o de las cuotas o participaciones sociales-, a los efectos del presente régimen, el que surja de la escritura traslativa de dominio o, en su caso, del boleto de compraventa o documento equivalente.

En las operaciones de transferencia de bienes inmuebles, el importe a considerar como precio no podrá ser inferior al de la base imponible fijada a los efectos del pago del impuesto inmobiliario o tributos similares, anterior a la fecha de otorgamiento de la escritura traslativa de dominio o a la del auto de aprobación del remate, de tratarse de ventas judiciales por subasta pública.

El importe a retener se determinará aplicando al precio de transferencia la alícuota del 3%, excepto cuando los beneficios correspondan a un sujeto

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

residente en el exterior en cuyo caso el escribano deberá retener con carácter de pago único y definitivo, el importe del gravamen que se indique en el certificado de retención. El importe de la retención tendrá para los residentes en el país el carácter de pago a cuenta del impuesto que resulte de la determinación de la obligación correspondiente al respectivo período fiscal.

Dichas retenciones practicadas deben ser informadas e ingresadas a través del Sistema de control de retenciones - SICORE, que opera bajo plataforma SIAP.

Es importante destacar que el art. 18 establece que los escribanos deberán dejar constancia en la escritura del importe de la retención que hubiera sido efectuada o su improcedencia, aclarando en este último caso la causa justificante de dicha situación y de corresponder, número, fecha de emisión y beneficiario del “certificado de no retención” respectivo.

Asimismo, deben entregar al sujeto pasible de la retención una constancia o comprobante de la retención practicada.

Existen ciertas situaciones en las que el escribano no deberá actuar como agente de retención como por ejemplo cuando se trate de reorganización de sociedades, la transferencia del bien responda a una operación de expropiación realizada a favor del Estado Nacional, Provincial o Municipal, se trate de operaciones alcanzadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, etc.

Casos con tratamiento especial

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- Escritura de inmueble posterior a posesión y boleto de compraventa. Intereses. Dictamen N° 33/99 Dirección de Asesoría Técnica. Cuando la escritura de la venta de un inmueble se realice con posterioridad a la firma del boleto de compraventa con la entrega de la posesión material del bien, no corresponde al escribano liquidar intereses resarcitorios sobre el monto de la retención del impuesto a las ganancias que realizare en dicho acto escriturario.

De acuerdo con la Resolución General (AFIP) N° 3026 (B.O. 06-07-1989) el escribano debe actuar como agente de retención cuando le competa su intervención, que en el supuesto bajo análisis se produce en oportunidad de celebrarse la escritura traslativa de dominio, en las formas y condiciones que se especifican en dicha normativa, independientemente del momento en que le corresponda al sujeto pasible devengar el resultado respectivo.

Adviértase, que la norma no le asigna al profesional ninguna responsabilidad por circunstancias ocurridas con anterioridad a su intervención, por lo que no podría entenderse viable su actuación como agente de retención con efecto retroactivo al específicamente fijado por la Resolución General N° 3026 ¹⁵.

Cabe mencionar que la Resolución General (AFIP) N° 3026 fue derogada a partir de la entrada en vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 2139 que rige desde el 1 de noviembre de 2006. Si bien el Dictamen 33/99 tuvo su origen en la consulta

¹⁵ Mata, R. de la, Perrier, E., e Iglesias, P. (2004). Los Notarios. Fundación Editora Notarial.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

efectuada a raíz de la vigencia de la Resolución General (AFIP) N°3026, es aplicable en la actualidad debido a que el escribano es agente de retención de tributos, pero no de multas o intereses resarcitorios.

- Venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles. Dicha opción se encuentra contemplada en la ley de impuesto a las ganancias y está referida a las ventas de bienes muebles e inmuebles que revistan el carácter de bienes de uso en cualquier tipo de explotación, sea propiedad de sociedades regularmente constituidas, sociedad de hecho o explotaciones unipersonales. A continuación, se transcribe el art 67 de la Ley de impuesto a las ganancias: *“En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de UN (1) año.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia”.

La finalidad de quienes hagan uso de la opción de venta y reemplazo es diferir el pago del tributo a los períodos fiscales siguientes al de realizada la venta del bien a reemplazar¹⁶.

A su vez el Decreto Reglamentario N° 1344/98 del impuesto a las ganancias, trata el tema en los artículos 96 y 113.

A modo de resumen podemos decir que para ejercer dicha opción se debe tener en cuenta lo siguiente:

¹⁶ Consultas frecuentes ID 1208366. Fecha 29/11/2005. Fuente: Art. 67 Ley N° 20.628. Recuperado el 15/09/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- 1- El inmueble tiene que estar afectado a la explotación y poseer el carácter de bien de uso.
- 2- La antigüedad en el activo de la explotación al momento de la enajenación, deberá ser como mínimo de 2 (dos) años.
- 3- El importe de la venta (precio), deberá reinvertirse en otro u otros bienes de uso afectados a la explotación. Cabe destacar que, si el bien vendido es un inmueble, no necesariamente debe adquirirse otro bien del mismo carácter.
- 4- El monto a reinvertir en un bien de reemplazo, debe alcanzar la totalidad del precio obtenido por el inmueble enajenado, de no ser así, la diferencia estará alcanzada por el impuesto a las ganancias.

El Dictamen N° 12/2002 de la Dirección de Asesoría Legal expresa que la opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año.

La Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la Resolución General (AFIP) N° 2140 (B.O. 06-10-2006) dispuso que los contribuyentes que ejerzan la opción de venta y reemplazo de bienes deberán comunicarla a ese organismo a través del servicio “Transferencia de Inmuebles” disponible en la web de la AFIP. Una vez efectuada la comunicación el solicitante obtendrá un certificado de no retención. Si se trata de transferencia de inmuebles dicho certificado deberá ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta. Ante la falta de

presentación del mismo, el escribano actuante le practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna en concepto de opción.

2.2.3. Régimen de Retención del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.

Resolución General (AFIP) N° 2141 B.O. 09/10/2006

El impuesto tratado en este punto se encuentra legislado en la Ley N° 23.905 (B.O. 19-02-1991). Es de aplicación en todo el territorio de la Nación sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, en tanto que estas sean efectuadas por personas físicas o sucesiones indivisas y en la medida que no se encuentren alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

El perfeccionamiento del hecho imponible será cuando se produzca el primero de los siguientes hechos:

- a) cuando suscripto el boleto de compra venta o documento equivalente se otorgue posesión
- b) se otorgue la escritura traslativa de dominio

El mencionado impuesto se trata del pago del 1,5% sobre el precio de la transferencia (que surja de la escritura traslativa de dominio, o en su caso, del boleto de compraventa o documento equivalente del inmueble), entendiéndose por transferencia, a los efectos de la ley, la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición (excepto la expropiación). Al efectuar las operaciones alcanzadas por el aludido tributo, las personas físicas y las sucesiones indivisas lo ingresan por lo general, a través de la retención que los

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

escribanos de registro aplican sobre los fondos que, producto de la operación, le corresponde percibir al vendedor.

Por excepción, son los propios adquirentes quienes se encuentran obligados a retener el tributo cuando, sin la intervención del escribano, se suscribe el boleto de compraventa o documento equivalente y se otorga la posesión del inmueble¹⁷.

Asimismo, la ley establece que se puede optar por no pagar el impuesto cuando se trate de la venta de la única vivienda y/o terrenos del contribuyente con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia. Esta opción también podrá ejercerse cuando se ceda la única vivienda y/o terrenos con el propósito de destinarlos a la construcción de un edificio bajo el régimen de la Ley N° 13512 y sus modificaciones, y se reciba como compensación por el bien cedido hasta un máximo de una unidad funcional de la nueva propiedad destinada a casa-habitación propia.

La opción deberá ser formulada al momento de suscribirse el boleto de compraventa cuando en el mismo se entregue la posesión, en el de formalizarse dicha entrega de posesión o en el de la escrituración, el que fuere anterior y será procedente aun cuando la adquisición del bien de reemplazo hubiera sido anterior, siempre que ambas operaciones se efectúen dentro del término de un año. Dentro de dicho plazo el contribuyente deberá probar por medios

¹⁷ D'Agostino, José R. (12/03/2013). La opción de no pagar el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles. Recuperado 11/08/2015 de [http:// www.ambito.com](http://www.ambito.com).

fehacientes la adquisición del inmueble de reemplazo y su afectación al referido destino.

Los escribanos de registro o quienes los sustituyan al extender las escrituras traslativas de dominio relativas a la venta y adquisición de los inmuebles comprendidos en el presente artículo, deberán dejar constancia de la opción ejercida por el contribuyente.

El Impuesto a la Transferencia de Inmuebles se encuentra reglamentado por la Resolución General (AFIP) N° 2141. En la misma obliga a los escribanos a actuar como agentes de retención. Estos no deberán actuar como tales cuando, entre otros, se ejerza la opción de venta de vivienda única mencionada anteriormente, y el contribuyente obtenga el “certificado de no retención”.

Tampoco deberán actuar como agentes de retención, cuando les entreguen el comprobante que acredite la retención sufrida o la autorretención, respecto de la operación a escriturar.

A los efectos del ingreso en información de las sumas retenidas, los escribanos deberán hacerlo a través del SICORE, debiendo entregar al sujeto pasible de las retenciones un comprobante que contendrá todos los datos requeridos en la normativa. Asimismo, deberán cumplir con el régimen de información “CITI Escribanos”, el que será tratado en el Capítulo VI de este trabajo.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

Los escribanos quedan obligados a dejar constancia, en el protocolo y en la escritura, el importe de la retención efectuada, en su caso, su improcedencia, con aclaración de la causa justificante de dicha situación.

Casos con tratamiento especial

-Se vende un departamento destinado a vivienda del contribuyente con cochera y baulera, escriturados en el mismo título. ¿Se puede ejercer la opción de no retención por el art. 14 de la Ley N°23.905?

La opción de no retención se puede efectuar en la medida que las unidades –cochera y baulera- resulten complementarias, entendiéndose como tal, cuando la cochera y baulera componen junto al inmueble un solo título.

De esta forma nos encontramos frente a un núcleo único de vivienda, correspondiendo la opción de venta y reemplazo respecto del todo.

Asimismo, si dichas unidades fueran independientes, no se podría ejercer la opción¹⁸.

-En el caso de la venta de única vivienda con el fin de adquirir otra por un valor menor, haciéndose la opción prevista en el artículo 14 de la ley, ¿corresponde tributar por el excedente que surja de dicha operación?

¹⁸ Consultas frecuentes ID 4129590. Fecha 01/11/2006. Fuente: CIT AFIP. Recuperado el 18/09/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

En el caso de venta de la única vivienda y/o terrenos del contribuyente con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia, podrá optarse por no pagar el impuesto que resulte de la transferencia en la forma y condiciones que determine la reglamentación. Por ello, se advierte que los requisitos esenciales que deberá reunir la transferencia realizada por el interesado a los efectos de acceder al beneficio son los siguientes:

- a) Venta de la única vivienda y/o terrenos, y;
- b) Con el producido de ello adquirir o construir otra cuyo destino deberá ser el de casa-habitación propia.

Tal como puede observarse existe un doble recaudo que debe reunir la transferencia a los fines de que el contribuyente no deba abonar el impuesto por dicha operación.

No obstante cabe aclarar que, de surgir un excedente entre el valor de venta del inmueble que se reemplaza por sobre el valor de compra del nuevo inmueble, dicha suma no estará sujeta a tributación¹⁹.

- Solicitud de repetición del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.
Bondaruk, Sofía Alicia s/ denegatoria de repetición. TFN Sala “A” Fecha

¹⁹ Consultas frecuentes ID 2921118. Fecha 16/05/2006. Fuente: CIT AFIP. Recuperado el 18/09/2015, de <https://www.afip.gob.ar>.

27/05/2013²⁰. La recurrente vende un inmueble en el año 2008 y la escribana interviniente retuvo el impuesto en cuestión. Dicho inmueble era el único bien raíz y destinado a vivienda. El mismo día se suscribe la escritura de compra de un inmueble que sería destinado a vivienda única.

En el año 2009 se advierte que la retención resultó indebida, por lo cual solicitó la devolución del tributo ingresado, la cual fue denegada, debido a que la opción debe ejercerse al momento de suscribir el boleto de compra venta, cuando el mismo se entregue posesión, en el momento de formalizarse la entrega de la misma o en el acto de escrituración, el que fuere anterior, y el escribano debería haber dejado constancia de ello en la escritura en cuestión.

- Posibilidad de afectar la venta de una unidad funcional, la cual constituye vivienda de la parte vendedora, a la opción establecida por el art. 14 de la Ley N° 23.905, siendo la misma vendida conjuntamente con otras pertenecientes a la misma propietaria.

La respuesta de la DGI expresa que la norma legal exime del pago del gravamen, solo la transferencia de la única vivienda que posea el vendedor, situación que no se verifica ya que la propietaria posee más unidades de con características de vivienda. Por lo tanto se deberá ingresar el impuesto por

²⁰ TFN Sala "A", 27/05/2013 "Bondaruk, Sofía Alicia s/ denegatoria de repetición". Recuperado 18/09/2015 de [http:// www.errepar.com](http://www.errepar.com) .

la operación global incluyendo en la base imponible el precio de la unidad en cuestión²¹.

- Transferencia de inmuebles inexplotados: La transferencia de inmuebles inexplotados por parte de personas físicas o sucesiones indivisas está gravada con el impuesto a la transferencia de inmuebles, siempre que no se trate de profesión habitual de los mismos. Esto es así dado que al agotar la fuente productora de las ganancias y pertenecer a una persona física o sucesión indivisa no queda incluido en el art 2) inc. 1) y 2) de la ley de impuesto a las ganancias.

Del análisis efectuado en los puntos 2.2. (Impuesto a las Ganancias) y 2.3. (Impuesto a la Transferencia de Inmuebles), respecto al encuadramiento impositivo de las transferencias de inmuebles, se observa que según el rol que hayan desempeñado los bienes en el patrimonio del enajenante, dependerá si dicha operación se encuadra en uno u otro impuesto.

Ante esta situación el escribano puede no contar con toda la información necesaria sobre las circunstancias que definen el real encuadramiento impositivo de la operación. Por esta razón, es que el profesional interviniente puede requerir de su cliente una nota en carácter de declaración jurada en la que conste su manifestación y se especifique el tratamiento a adoptar.

²¹ Mata, R. de la, Perrier, E., e Iglesias, P. (2004). Los Notarios. Fundación Editora Notarial.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

Puede suceder que la transferencia de inmuebles perteneciente a personas físicas y sucesiones indivisas resulte encuadrada por el Impuesto a las Ganancias y por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles. Este sería el caso por ejemplo de la transferencia onerosa de un inmueble afectado parcialmente a la empresa unipersonal del titular (gravada por el Impuesto a las Ganancias) y parcialmente a su vivienda (gravada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles).

El art. 92 del Decreto Reglamentario 1344/98 define el criterio para determinar, en estos casos, la materia imponible para el Impuesto a las Ganancias. Consiste en sacar las respectivas proporciones en función del terreno y de mejoras afectada a la actividad empresarial y el correspondiente al otro destino (vivienda).

CAPÍTULO III

Análisis de Impuestos Provinciales

3.1. ANALISIS DEL ESCRIBANO COMO CONTRIBUYENTE

3.1.1. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

En la Provincia de Buenos Aires los escribanos están alcanzados por dicho impuesto. En el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Ley N° 10.397 (B.O. 11-03-2011) Art 182 establece lo siguiente: *“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes”.*

Es importante destacar que en la Provincia de Buenos Aires ARBA utiliza el Código de Actividades Económicas (NAIIBB 99). En base al mismo se definen las exenciones totales y parciales, y las alícuotas por las cuales se debe abonar el tributo. Cada contribuyente, previo a su inscripción en el impuesto, debe fijarse las actividades definidas en el nomenclador. Para el caso de los escribanos dicha

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

actividad se encuentra nombrada en el Código 741102 “*Servicios jurídicos brindados por escribanos*”.

La base imponible en este impuesto estará dada por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Para el caso de los escribanos como realizan operaciones que no tienen la obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período²².

Según reza el art 187 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se considera ingreso bruto al valor o monto total devengados en concepto de venta de bienes, remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

Respecto de la base imponible, ARBA ha emitido dos Informes Técnicos en los cuales el escribano consulta acerca de los elementos integrantes de la base imponible. Dichos Informes son el N° 166/03 y 169/03. En el primer informe la escribana plantea que el impuesto sobre los ingresos brutos se abonó sobre la base de las retribuciones por la actividad ejercida, excluyendo los importes correspondientes a impuestos, contribuciones y tasas nacionales, provinciales, como los gastos abonados por cuenta del comitente. Asimismo, desglosa cada uno de los conceptos vertidos en su facturación los cuales según su criterio no integran la base imponible. Los mismos corresponden a:

²² Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Ley N° 10.397 (B.O. 11-03-2011), art 187 último párrafo

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

1-Impuesto de Sellos

2-Folios de Actuación Notarial

3-Aportes de Ley N° 6.983 (B.O. 28-12-1964) (y sus modificatorias)

4-Tasas y contribuciones. Gastos de Inscripción de actos de transferencia.

5-Estudio de títulos.

Se indica en el mencionado informe, que en reglas generales los conceptos mencionados anteriormente, tienen la naturaleza de gastos, debiendo considerarse incluidos o no en la base imponible a partir de diferenciar gastos de la propia actividad (diligenciamiento y estudio de títulos, folios de actuación notarial y aportes Ley N° 6.983 (B.O. 28-12-1964) que se encuentren a cargo del profesional) y gastos efectuados por cuenta de terceros (impuesto de sellos, tasas y contribuciones y gastos de inscripción de transferencia). Esto es así ya que en el Informe Técnico (ARBA) N° 164/01 sostiene el criterio de que el impuesto es procedente respecto de toda *“retribución por la actividad gravada”*.

Los gastos efectuados por cuenta de terceros no integran la base imponible del impuesto, por lo general se trata de gravámenes que retribuyen servicios específicamente realizados por diversos organismos. En cambio, los gastos que debe soportar el escribano como propio de su profesión, que hayan sido facturados a los clientes, se los debe tratar como componentes del honorario, y en consecuencia deben integrar la base imponible del impuesto.

En el Informe Técnico (ARBA) N° 169/03 se plantean dos consultas. La primera está referida a si los importes correspondientes a sellados certificados

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

administrativos, trámites ante la Inspección General de Justicia, Formulario de Rúbrica y Minuta de inscripción integran la base imponible. Al respecto se concluye que dichos gastos con efectuados por el escribano actuante a nombre del tercero mandante de su intervención y, por lo tanto, no integran la base imponible del impuesto.

El segundo interrogante planteado consiste en determinar si un escribano con registro de la Ciudad de Buenos Aires que celebra escrituras que tienen por objeto bienes inmuebles ubicados en la Provincia de Buenos Aires, resulta alcanzado por las normas del Convenio Multilateral.

Tal como mencionamos en el objeto de este trabajo, la actividad desarrollada por los escribanos se debe concretar dentro de su competencia territorial. Es esencial para la actividad que realiza el notario al dar fe de los actos que pasan por ante su presencia, que los mismos se realicen dentro del ámbito de su notaria.

Por todo lo expuesto en el mencionado informe se sostiene que la realización de escrituras que tengan por objeto bienes inmuebles ubicados en la Provincia de Buenos Aires, no implica para el escribano de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires su inclusión en las normas de Convenio Multilateral, por cuanto la actividad fedataria se concentra fuera del alcance territorial local.

En cuanto a la alícuota a aplicar para los servicios notariales la Ley Impositiva N° 14.653 (B.O. 19-12-2014) en su art. 21 inc. B) establece que la misma es del 3,5%. El art 25 y 26 de la mencionada ley rezan lo siguiente:

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- Artículo 25 *“Establécese en cuatro por ciento (4%) la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a las actividades detalladas en el inciso B) del artículo 21 de la presente Ley, cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia supere la suma de pesos quinientos mil (\$500.000).*

Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior, siempre que el monto de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas supere la suma de pesos ochenta y tres mil trescientos treinta y tres (\$83.333).

La alícuota establecida en el primer párrafo del presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades allí mencionadas, con el límite de ingresos atribuidos a la provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral.

- Artículo 26. *“Establécese en cinco por ciento (5%) la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a las actividades detalladas en el inciso B) del artículo 21 de la presente Ley, cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el*

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia supere la suma de pesos treinta millones (\$30.000.000).

Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior, siempre que el monto de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas supere la suma de pesos cinco millones (\$5.000.000).

La alícuota establecida en el primer párrafo del presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades allí mencionadas, con el límite de ingresos atribuidos a la provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral”.

Es importante destacar que a partir de la vigencia de la Resolución Normativa (ARBA) N°41/13, se estableció un nuevo procedimiento que deberán observar los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, excepto los incluidos en el sistema ARBAnet, a fin de cumplir con su obligación de presentar las declaraciones juradas mensuales y efectuar los pagos que correspondan. Con esta nueva aplicación los sujetos obligados deberán remitir los datos vía web a través de la página de ARBA, dejando de utilizar el aplicativo Ingresos Brutos Mensual.

La incorporación de las distintas actividades a este nuevo procedimiento se fue dando a través de etapas. En la quinta etapa a través de la Resolución Normativa (ARBA) N° 6/2015 de fecha 29/01/2015, se incorpora a los servicios jurídicos brindados por escribanos, los cuales a partir del anticipo del mes de Febrero de 2015 debían utilizar el sistema web para la presentación y pago de sus declaraciones juradas.

3.2. ANALISIS DEL ESCRIBANO COMO AGENTE DE RETENCIÓN

3.2.1. Régimen de Retención del Impuesto de Sellos

Jurisdicción: Provincia de Buenos Aires

Los escribanos o notarios son los encargados de recaudar el impuesto de sellos y depositarlo en Arba.

Actúan como intermediarios entre este Organismo Fiscal y el contribuyente en el cumplimiento del pago del impuesto por la celebración de escrituras públicas.

El requisito de inscripción de los escribanos públicos, queda cumplido con la apertura del legajo. Esta se produce cuando el escribano se presenta en el Departamento Sellos y Transmisión Gratuita de Bienes, perteneciente a la Agencia, registra su firma y presenta la resolución por la cual se lo designa para actuar en un registro notarial.²³

²³ Impuesto de sellos. Escribanos. Recuperado el 6/10/2015, de <https://www.arba.gov.ar/Apartados/Sellos/Escribanos.asp?apartado=SELLOS>.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

El art. 251 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos establece lo siguiente:

“Estarán sujetos al impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes...”.

A su vez en el art. 258 menciona que *“se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes...”.*

En toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, incluida la transmisión de la nuda propiedad, se liquidará el impuesto sobre:

- precio de venta,
- la valuación fiscal multiplicada por el coeficiente corrector que para cada año fije la Ley Impositiva, ó
- valor inmobiliario de referencia, en caso de corresponder

De los tres debe tomarse el mayor, según lo dispone el art 263.

Son contribuyentes del impuesto según los artículos 291 y subsiguientes todos aquellos que formalicen los actos y contratos y realicen las operaciones sometidas al impuesto de sellos. Asimismo, todas las partes intervinientes en la realización

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

del hecho imponible son solidariamente responsables por la totalidad del impuesto. Si alguno estuviere exento del pago del impuesto, la obligación fiscal se considerará en este caso divisible y la exención se limitará a la cuota que le corresponda a la persona exenta.

En los artículos 294 y 295 menciona que deberán actuar como agentes de recaudación los escribanos, entre otros, que intervengan en las operaciones que constituyan hechos imposables, en el tiempo y forma que establezca la reglamentación, sin perjuicio del pago de los impuestos que le correspondieren por cuenta propia. A su vez la Disposición Normativa Bs. As. B 1 de Enero 2004 en los artículos 263 a 276, establece las normas particulares para los escribanos como agentes de recaudación del impuesto de sellos. Así los escribanos públicos titulares (o en su caso adscriptos y suplentes), actuarán como agentes de recaudación del impuesto de sellos en los actos o escrituras que autoricen o en todo otro acto en el que intervengan.

El importe a retener o percibir será el que corresponda tributar por el acto o la escritura. El ingreso de los importes retenidos será por medio de una declaración jurada quincenal y utilizarán a tal efecto el aplicativo SiPrEsBa (bajo plataforma Siap). En la declaración jurada se informarán todas las escrituras otorgadas en la quincena en forma correlativa, incluidas las anuladas, las exentas y las no alcanzadas por el impuesto. Si durante la quincena no se hubieren otorgado escrituras, igualmente se informará dicha situación.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

El Colegio de Escribanos hará un control preliminar para verificar si existen omisiones o diferencias a favor del Fisco. En caso de ser así, notificará al notario para que regularice su situación.

3.2.2. Régimen de Retención del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

El impuesto tratado en este punto se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires desde el art 306 hasta el art 327.

Estará alcanzado por el impuesto a la transmisión gratuita de bienes todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito (herencias, legados, donaciones, anticipos de herencia y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito) como consecuencia de una transmisión o acto comprenda a uno o más bienes situados en la provincia o beneficie a personas físicas o jurídicas domiciliadas en la misma.

Son contribuyentes del impuesto las personas de existencia física o jurídica beneficiarias de una transmisión gratuita cuando se encuentren domiciliadas en la Provincia (en este supuesto el impuesto recae sobre todo el enriquecimiento) o si se encontraran fuera de la Provincia, el enriquecimiento patrimonial provenga de una transmisión gratuita de bienes existentes en el territorio de la Provincia (en este caso solo se gravará el monto del enriquecimiento originado por la transmisión de bienes ubicados en la Provincia).

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

No estarán alcanzados por el impuesto los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito cuyo monto total no supere la suma de \$60.000.

Para establecer la alícuota a aplicar se debe computar la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario, en la Provincia y/o fuera de ella, según el caso. La Ley impositiva establecerá la escala de alícuotas a aplicar considerando el monto de la base imponible y grado de parentesco.

El impuesto puede abonarse hasta en 6 cuotas mensuales, iguales y consecutivas.²⁴

Momento para abonar el impuesto:

- enriquecimientos producidos por actos entre vivos: hasta 15 días de producido el hecho imponible
- enriquecimientos producidos por causa de muerte: hasta los 15 días de la solicitud judicial de inscripción o entrega del bien transmitido, libramiento de fondos o hasta transcurridos 24 meses del fallecimiento del causante.
- en los casos de ausencia con presunción de fallecimiento: hasta vencidos 24 meses de la declaración

Dicho impuesto se encuentra reglamentado por la Resolución Normativa (ARBA) Nº 22 (B.O. 11-06-2013). En el Capítulo II de la misma obliga a los escribanos públicos a exigirles a los contribuyentes la acreditación del envío de la pertinente declaración jurada (aún en los casos en los que no estén alcanzados por el

²⁴ Reglamentado por la Resolución Normativa (ARBA) Nº 69 (B.O. 01-12-2014)

impuesto, por no superar los \$60.000), y de corresponder el pago del impuesto, dejando constancia de ello en la escritura. En el caso que el contribuyente no acredite el envío y pago de la declaración jurada, el escribano debe dejar constancia de ello en la escritura, no así en el caso de supuestos exentos establecidos en el art 320 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Asimismo, el escribano debe controlar que los datos consignados en la declaración jurada realizada por el contribuyente, coincidan con los que se consignen en la escritura.

Lo dispuesto precedentemente por la normativa, en ningún caso impedirá la autorización del acto, contrato u operación.

3.2.3. Régimen de Retención del Impuesto Inmobiliario.

El impuesto inmobiliario se encuentra legislado en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires desde el art 169 hasta el art 181.

Tributarán dicho impuesto los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño, por los inmuebles ubicados en la Provincia de Buenos Aires. El mismo estará conformado por un básico, el cual se abonará por cada inmueble de acuerdo a las alícuotas y mínimos que fije la ley impositiva, y un complementario, el cual deberán abonar aquellos contribuyentes que posean más de una propiedad a su nombre en planta edificada, baldía o rural. De este modo, el cálculo para la liquidación surge de la diferencia entre el total a pagar respecto del conjunto de inmuebles de una misma planta y lo que pagan esos inmuebles de

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

manera individual, teniendo en cuenta las distintas alícuotas correspondientes a considerar como monto imponible la valuación de cada inmueble o la sumatoria de todas ellas.

A su vez la Disposición Normativa (ARBA) B 1 de Enero 2004 desde el art 252 al art 262, establece las normas particulares para los escribanos como agentes de recaudación del impuesto de inmobiliario en las operaciones sobre inmuebles.

Es importante destacar que, en virtud de este impuesto inmobiliario complementario, y exclusivamente para aquellos casos de inmuebles que se encuentren afectados por el impuesto, el notario deberá obtener un informe de deuda R551A complementario emitido por la Agencia de Recaudación.

Cuando del informe de deuda resultaren obligaciones fiscales impagas el escribano autorizante deberá proceder a la recaudación del total de la deuda informada, y a ingresar los importes recaudados a la Agencia de Recaudación.

La retención efectuada al vendedor, en concepto de este impuesto, se realiza únicamente por la parte que corresponde al inmueble objeto de la operación y no sobre el total del tributo en cabeza del contribuyente.²⁵

Una vez obtenido el certificado de deuda por el escribano, este deberá conservarlo por un término que no exceda los 5 años contados a partir del 1 de Enero del año siguiente al del otorgamiento del acto.

²⁵ Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires. (s.f.). Recuperado el 8/10/2015, de https://www.colegio-escribanos.org.ar:8443/webColegio/pb_verNoticia.do?id=2645&barra=/contenido_web_colegio/menuder_tram.htm&sec=tram.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

Cuando se otorguen escrituras simultáneas que tengan por objeto el mismo inmueble, las obligaciones mencionadas precedentemente deberán ser cumplimentadas por el escribano ante quien se otorgue un acto que implique la transmisión de dominio. Si más de uno o ninguno de los actos implican la transmisión de dominio, los deberes fiscales estarán a cargo del escribano por el que pase la primera de las escrituras.

Los restantes escribanos intervinientes deben dejar constancia de ello en la declaración jurada del impuesto de sellos, quedando librados de los deberes que le competen.

CAPÍTULO IV

Análisis de Impuestos Municipales

La Ley N ° 14.351 (B.O. 30-10-2011) de la Provincia de Buenos Aires, establece en su art 1 lo siguiente: *“En las transferencias o constitución de derechos reales sobre inmuebles y su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble, se deberá acreditar la inexistencia de deudas de tasas, derechos y contribuciones municipales hasta la fecha del otorgamiento del acto, mediante certificación expedida por la dirección de rentas municipal u órgano recaudador municipal, cualquiera fuese la denominación de éste”.*

Luego en el art. 2 de la mencionada ley obliga a los escribanos a solicitar a la Municipalidad respectiva una certificación de las deudas existentes relacionadas con el inmueble.

Es importante destacar que al día de la fecha no se encuentra reglamentada dicha ley.

CAPÍTULO V

Recursos de la Seguridad Social

5.1. APORTES DE LOS ESCRIBANOS. CAJA DE SEGURIDAD SOCIAL

La Ley N° 6.983 (B.O. 28-12-1964) de la Caja de Seguridad Social para Escribanos de la Provincia de Buenos Aires establece que los escribanos en ejercicio de la profesión como los titulares o adscriptos de Registros deben afiliarse y contribuir al fondo de la Caja regida por la Ley. El hecho de que el escribano se afilie a cualquier otro régimen de previsión no lo exime de la obligación de aportar a la Caja.

La mencionada ley comprende;

- a los escribanos en actividad, titulares o adscriptos de registro de escrituras públicas de la Provincia,
- los actuales jubilados y pensionados de la Caja,
- los causahabientes de los afiliados fallecidos.

Asimismo, establece las alícuotas a aplicar sobre los distintos actos, las cuales determinarán los aportes a realizar por los escribanos.

Existen beneficios que por ley se les conceden a los escribanos y son los siguientes:

- Jubilación ordinaria,
- jubilación extraordinaria por invalidez,
- pensiones,

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- bonificaciones sobre jubilaciones y pensiones
- asignaciones familiares a jubilados y pensionados
- subsidios y prestaciones asistenciales,
- prestamos a los afiliados,
- turismo.

Es importante tener en cuenta la obligación que tienen los escribanos de realizar los aportes previsionales a su Caja profesional al momento de inscribirse y dar comienzo con su actividad. Tal como hemos comentado en el Capítulo II apartado 2.1., si el escribano se inscribe como monotributista, solo estaría obligado a pagar el componente impositivo, ya que el componente previsional lo aporta a su Caja.

En el supuesto de no encuadrar dentro de los parámetros establecidos para su inscripción el monotributo, deberá inscribirse en el Régimen General. Ahora bien ¿el escribano debe inscribirse en autónomos por su actividad profesional? De acuerdo a lo establecido por el art. 2 de la Ley 24.241 y el Decreto 1866/06 no se encuentran obligados al régimen de autónomos aquellas personas que ejerzan la actividad de prestación de servicios y que por ellas se encontraren obligatoriamente afiliadas a uno o más regímenes jubilatorios para profesionales.²⁶

²⁶ Consultas frecuentes ID 5478582. Fecha 10/07/2013. Fuente: Art. 2 Ley 24.241; Decreto 1866/06. Recuperado el 20/10/2015, de [https://: www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).

5.2. CONVENIO COLECTIVO DE TRABAJO PARA EMPLEADOS DE ESCRIBANÍAS.

Aquel escribano que posea empleados en su escribanía debe darse de alta como empleador en la AFIP, a través de la página web.

En la Provincia de Buenos Aires desde el 01/04/2003 está en vigencia el Convenio Colectivo de Trabajo 358/2003, el cual comprende a los empleados de escribanías. Las cláusulas de dicha convención colectiva se considerarán vigentes hasta el 28/02/2005, a partir de entonces continuarán su vigencia mientras ninguna de las partes solicite su modificación.

Con fecha 13/06/2013 se publica en el Boletín Oficial la Resolución (ST) 572/2013, en la cual se dispone la modificación del texto convencional en los artículos referidos a permuta o transferencia de trabajadores, cuota sindical y premio a la asistencia, con vigencia a partir de febrero de 2013. Asimismo en dicha resolución se establecen incrementos en los salarios básicos.²⁷

El escribano en su carácter de empleador debe presentar en forma mensual la declaración jurada determinativa de aportes y contribuciones. La Resolución General (AFIP) N° 2192 (B.O. 09-01-2007) aprobó el sistema “Declaración en línea”, que permite a los empleadores comprendidos en el Sistema Integrado Previsional Argentino confeccionar las declaraciones juradas determinativas y

²⁷ Escribanías. Provincia de Buenos Aires, CCT 358/2003 (s.f.). Recuperado el 20/10/2015, de [https://:www.errepar.com](https://www.errepar.com).

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

nominativas de aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social, a través de la página web de AFIP.

Luego la Resolución General (AFIP) N° 3758 (B.O. 06-04-2015) amplía la nómina de sujetos alcanzados, estableciéndose que será obligatorio para los empleadores que registren hasta 200 empleados y en el caso que incrementen sus nóminas hasta un máximo de 300 trabajadores, inclusive.

CAPÍTULO VI

Procedimiento Tributario

6.1. RÉGIMENES DE INFORMACIÓN COMO CONTRIBUYENTES

6.1.1. RÉGIMEN INFORMATIVO DE COMPRAS Y VENTAS

Mediante la Resolución General (AFIP) N° 3685 (B.O. 22-10-2014), se establece un régimen de información relativo a las compras y ventas.

Según el art. 2 de la mencionada resolución quedan obligados a actuar como agentes de información los siguientes sujetos:

- a) Los sujetos que integren la nómina que será publicada por este Organismo en el micositio de la AFIP.
- b) Los alcanzados por la Resolución General N° 2485, sus modificatorias y complementarias, con excepción de los comprendidos por la Resolución General N° 3067.
- c) Los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado a partir del día 1 de enero de 2014, en adelante.
- d) Los sujetos inscriptos en el impuesto al valor agregado que a la fecha de entrada en vigencia de la presente se encuentren alcanzados por la Resolución General N° 1361.

De acuerdo a lo mencionado precedentemente es que los escribanos por su carácter de responsables inscriptos o por emitir factura electrónica, se

encontrarían obligados a cumplir con el régimen de información Citi Compras y Ventas.

Las operaciones comprendidas por dicho régimen son las que sean o no generadoras de crédito o débito fiscal en el impuesto al valor agregado.

A los efectos de suministrar la información, los sujetos obligados utilizarán el programa aplicativo denominado “AFIP – DGI – RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE COMPRAS Y VENTAS”.

La información deberá suministrarse por mes calendario y la presentación deberá efectuarse hasta el día del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período mensual que se informa. Si no se hubieran efectuado operaciones igualmente se deberá presentar la información sin movimiento.

6.2. RÉGIMENES DE INFORMACIÓN COMO AGENTES DE INFORMACIÓN

6.2.1. CRUZAMIENTO INFORMATICO DE TRANSACCIONES IMPORTANTES

(CITI) ESCRIBANOS.

A través de la Resolución General (AFIP) N°3034 (B.O. 27-01-2011), los escribanos quedan obligados a actuar como agentes de información respecto de las siguientes operaciones en que intervengan:

- constitución y/o cancelación de derechos reales de hipoteca
- escrituras traslativas de dominio de bienes inmuebles por las cuales no se haya emitido el “Certificado de Bienes Inmuebles”

-cesiones de créditos hipotecarios

-actos simultáneos

La información deberá suministrarse por mes calendario a través del aplicativo CITI Escribanos. El vencimiento de dicha presentación opera es hasta el último día hábil del mes inmediato siguiente al mes que se informa.

Si en el mes no se produjeron movimientos igualmente deberá presentarse la declaración jurada “Sin movimiento”.

6.2.2. CÓDIGO DE OFERTA DE TRANSFERENCIA DE INMUEBLES (COTI).

La Resolución General (AFIP) N° 2371 (B.O. 21-12-2007) establece que en los casos en que exista negociación, oferta o transferencia de inmuebles o de derechos sobre inmuebles a construir, sea cual fuera su forma de instrumentación, y la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios y/o del impuesto de sellos que graven la transmisión del mismo o el valor fiscal del inmueble resulte igual o superior a \$600.000, existe la obligación de que el titular del inmueble obtenga el “Código de oferta de transferencia de Inmuebles”. La solicitud del COTI se efectuará individualmente por cada bien inmueble o por uno de ellos.

En el Título II de la mencionada Resolución dispone que los escribanos, previo a la escritura traslativa de dominio de un bien inmueble o, de derechos reales sobre bienes inmuebles a construir, deberán verificar la autenticidad y vigencia del COTI

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

ingresando por la página web de la AFIP a través del servicio “Transferencias de inmuebles – Informe Escribanos”, opción “Escrituras traslativas de dominio”.

Una vez corroborada la vigencia del COTI los escribanos deberán:

- verificar, consignar y/o modificar, de corresponder: la CUIT, CUIL y porcentaje de titularidad de cada uno de ellos; superficie total del inmueble a transferir; año de construcción del inmueble; importe correspondiente a la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliario o el valor fiscal y la nomenclatura catastral o número de partida inmobiliaria
- informar la identificación de los adquirentes, detallando apellido y nombres, denominación o razón social, CUIT O CUIL y el porcentaje de titularidad del bien inmueble
- informar dentro de los 15 días corridos contados desde la fecha de la celebración de la escritura traslativa de dominio, la fecha y número de la escritura y el monto de la transferencia o, en su defecto, la cancelación de la operación.

Efectuada de conformidad la carga de los datos mencionados anteriormente el sistema emitirá el “Certificado de Bienes Inmuebles”. Los escribanos intervinientes deben emitir la cantidad de certificados necesaria a los efectos que los adquirentes y transferentes reciban una copia intervenida del mismo.

Si el valor de la transferencia consignado en la escritura resulta inferior en un porcentaje mayor al 30%, respecto del último valor de negociación informado en el COTI, el escribano deberá informar si en la transacción de las partes se hubiera suscripto boleto de compraventa.

Si la identificación del inmueble (casa, departamento, cochera, etc.) los datos resultan inexactos los escribanos rechazarán el COTI, debiendo el titular del inmueble solicitar uno nuevo.

Los escribanos deben dejar constancia en el protocolo y en la escritura de la identificación del COTI o su existencia y de corresponder, la constancia de valuación y los certificados emitidos por este organismo.

A partir de abril de 2008 las escrituras traslativas de dominio de bienes inmuebles, respecto de las cuales se hubiera tramitado el certificado de bienes inmuebles, se encuentran exceptuadas de informarlos a través del CITI Escribanos.²⁸

6.2.3. RÉGIMEN DE INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES ENTRE RESIDENTES EN EL PAÍS Y SUJETOS DEL EXTERIOR.

A través de la Resolución General (AFIP) N° 3285 (B.O. 14-03-2012) se establece un régimen de información respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aun a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior.

La obligación de informar a cargo de los escribanos se considerará cumplida, respecto de la operación, en tanto dichas operaciones hayan sido informadas en el CITI Escribanos.

²⁸ Consultas frecuentes ID 6722184. Fecha 28/12/2007. Fuente: Art. 22 RG 2371/07. Recuperado el 9/10/2015, de [https://: www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

Es importante mencionar que con fecha 02/05/2012 el Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires consultó a la AFIP respecto de las dudas que se le presentan al notariado como agentes de información, con respecto a la información a suministrar en la Resolución General (AFIP) N° 3285. En respuesta a la consulta el Organismo Fiscal, se expidió por nota, de la cual se concluye lo siguiente:

- 1) se encuentran exceptuadas de informarse en el régimen de “Terceros Intervinientes” (Resolución General (AFIP) N° 3285), las operaciones de compraventa de bienes inmuebles, como así también el resto de las operaciones que hayan sido informadas por el régimen “CITI – Escribanos”.
- 2) con respecto a las operaciones alcanzadas por el régimen “Terceros Intervinientes” (Resolución General (AFIP) N° 3285), que también son informadas a través del “COTI” (Resolución General (AFIP) N° 2371) al no pronunciarse el Organismo Fiscal sobre la excepción de informarlas en el primero de los regímenes mencionados, se recomienda, en este caso, que sean informadas a través de ambos regímenes.
- 3) las operaciones de transferencia y/o cesiones de títulos, acciones y participaciones o equivalentes en el capital social, alcanzadas por la Resolución General (AFIP) N° 3293 (B.O. 26-03-2012) (la cual será tratada en el punto 6.4. de este capítulo), deberán ser informadas en el régimen de información dispuesto por

la misma, independientemente de su información, de corresponder, en el régimen “Terceros Intervinientes” (Resolución General (AFIP) N° 3285).²⁹

La información deberá suministrarse mensualmente, hasta el último día del mes inmediato siguiente a aquel en el cual se realizaron las operaciones.

Si no se registran operaciones en un período mensual, se debe informar en el sistema la novedad “Sin Movimiento”. Si por cuatro períodos sucesivos se presenta la información con la novedad “Sin Movimiento”, dichos responsables no estarán obligados a continuar presentando declaraciones juradas en los períodos siguientes, hasta que se produzca una nueva operación alcanzada por el régimen.

6.2.4. RÉGIMEN DE REGISTRACIÓN DE OPERACIONES.

En la Resolución General (AFIP) N° 3293, Título II – Régimen de registración de operaciones art. 7, reza lo siguiente: *“Establécese un régimen de registración respecto de las operaciones de transferencia y/o cesión total o parcial, a título gratuito u oneroso de:*

a) Títulos, acciones y participaciones o equivalentes en el capital social de los sujetos comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 49 y las asociaciones civiles no comprendidas en el punto 3. del inciso a) del artículo 69, ambos de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones,

²⁹ Sistema Orgánico de Información Notarial (SOIN) Consultoría Tributaria (Cabezal 15 N° 6). Junio 2012

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

con excepción de aquellos enunciados en el Anexo I de la presente y de los fondos comunes de inversión, realizadas sin oferta pública.

b) Títulos, acciones y participaciones o equivalentes en el capital social de entidades constituidas o ubicadas en el exterior, realizadas por los sujetos comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1º de la presente, sin oferta pública.

c) Títulos valores, con oferta pública, emitidos por sujetos radicados en el país o en el exterior, cuando a partir de las mismas se produzca una modificación en el control societario”.

Luego el art. 8 de la mencionada resolución obliga a los escribanos a efectuar la registración de las operaciones. Al respecto indica que si las transacciones se hubieren realizado mediante instrumento público, la registración deberá ser efectuada dentro de los diez días hábiles contados a partir de la fecha de emisión del respectivo instrumento. A tal efecto los escribanos ingresarán al sitio web de la AFIP, ingresando al servicio “Registración de Transferencias de Participaciones Societarias”.

CAPITULO VII

Facturación

7. RÉGIMEN DE FACTURACIÓN.

A través de la Resolución General (AFIP) N° 3571 (B.O. 18-12-2013) se amplía la obligación de emitir factura electrónica a determinadas actividades, que se agrupan en 6 categorías, y a los prestadores de servicios públicos. En el Grupo N° 5 se incorpora a los servicios profesionales y servicios varios, en el cual se incluye a los “*Servicios Notariales*”. La obligación de emisión de factura electrónica para dicha actividad comenzó a regir a partir del mes de agosto de 2014, inclusive.

Es importante destacar que solo quedarán comprendidos aquellos sujetos que revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado.

Los comprobantes alcanzados son los siguientes:

- a) Factura clase “A”
- b) Notas de crédito y notas de débito clase “A”
- c) Facturas clase “B”
- d) Notas de crédito y notas de débito clase “B”

Los escribanos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) deberán observar el nuevo procedimiento establecido por la Resolución General (AFIP) N° 3665 (B.O. 04-09-2014). La misma establece que aquellos monotributistas que deban emitir comprobantes deberán habilitar el o los

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

puntos de venta que se utilizarán, mediante transferencia electrónica de datos ingresando al servicio denominado “Autorización de Impresión de Comprobantes”, ingresando a la Opción “Solicitud de CAI”.

Los comprobantes impresos con CAI tratándose de sujetos que inicien actividades durarán 3 meses, para el resto de los contribuyentes durarán 1 año.

Una vez recibidos los comprobantes de la imprenta, el contribuyente deberá informar su recepción hasta el día hábil inmediato siguiente, de lo contrario no podrá solicitar un nuevo CAI.

Es importante mencionar que la Resolución General (AFIP) N° 3704 (B.O. 06-01-2015) establece que todos los monotributistas que tengan comprobantes en existencia impresos con anterioridad al 01/11/2014 podrán continuar utilizándolos hasta agotar los mismos, siempre que no hubieran utilizado comprobantes impresos con CAI. Para ello tenían tiempo hasta el 31/03/2015, ingresando al servicio “Autorización de Impresión de Comprobantes” opción “Régimen de Información de comprobantes en existencia”.

Por lo expuesto precedentemente es que al día de hoy pueden existir escribanos monotributistas que emitan sus Facturas “C” sin CAI.

Cabe mencionar que la Resolución General (AFIP) N° 3377 (B.O. 29-08-2012) establece que los contribuyentes que realicen operaciones de venta de bienes muebles o locaciones o prestaciones de servicios con consumidores finales

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

deberán exhibir el Formulario 960/NM – “Data Fiscal”, en sus locales de venta, locación o prestación de servicios, salas de espera y similares.

Este formulario tiene impreso un código de respuesta rápida QR, que permite al público en general, a través de un dispositivo móvil que tenga cámara y acceso a internet, acceder a determinados datos fiscales del contribuyente y en caso de detectar alguna irregularidad, reportarla a la AFIP.

El Formulario 960/NM – “Data Fiscal”, deberá sustituirse cuando se modifique la situación fiscal del responsable (domicilio, categoría de monotributo, etc).

CAPITULO VIII

Consideraciones Finales

8. CONCLUSIÓN

Como pudimos observar a lo largo del presente trabajo, el escribano como agente de retención y de información tiene que cumplir con numerosos regímenes, tanto a nivel nacional, como provincial y municipal.

El incumplimiento de los regímenes dispuestos por el fisco nacional, hará que los escribanos sean pasibles de las sanciones impuestas por la Ley N° 11.683 (B.O. 12-01-1933). Asimismo, el fisco provincial, en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Ley N° 10.397 (B.O. 11-03-2011) establece multas para el caso de omisión de retención, e impuestos retenidos y no ingresados.

Cabe mencionar que la Ley N° 24.769 (B.O. 15-01-1977), Ley Penal Tributaria sus modificatorias y complementarias, establece que los agentes de retención que no depositaren, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido, y si este supera la suma de \$40.000, serán reprimidos con prisión de 2 a 6 años.

Por todo lo expuesto, es importante el cumplimiento por parte de los escribanos de ambos regímenes, ya que los agentes de retención e información que omitan efectuar retenciones o realicen cualquier otro acto que importe el incumplimiento de las obligaciones impuestas por el fisco nacional, provincial o municipal, serán pasibles de las sanciones mencionadas precedentemente.

BIBLIOGRAFÍA RELACIONADA

- ✓ Código Civil y Comercial de la Nación (2014). Fundación Editora Notarial.
- ✓ Díaz, Vicente O. (2009). "Impuesto de Sellos". Errepar S.A.
- ✓ Di Pietromica, Viviana (2008). "Régimen Tributario de la Actuación Notarial". Lexis Nexis.
- ✓ Ibarra, Jorge A. y Schunk, Roberto E. (1997). "El Escribano y la DGI". Tomo I. Editorial AD- HOC S.R.L.
- ✓ Ibarra, Jorge A. y Schunk, Roberto E. (1997). "El Escribano y la DGI". Tomo II. Editorial AD- HOC S.R.L.
- ✓ Mata, R. de la, Perrier, E. e Iglesias, P. (2004). "Los Notarios". Fundación Editora Notarial.
- ✓ Rizo, José María (2011). "Limitaciones al cómputo de determinados créditos fiscales en el IVA". FACPCE - CECYT - Informe N°21. Gráfica Amalevi.

REFERENCIA DOCTRINARIA

- ✓ Cerchiara, Claudia (2013). "Reforma del Impuesto a las Ganancias 2013: Resultados por compraventa de acciones y dividendos". Errepar.
- ✓ Cerchiara, Claudia (2014). "Reglamentación de la reforma del Impuesto a las Ganancias: Resultados por venta de acciones y bienes muebles amortizables. Dividendos y utilidades". Errepar.
- ✓ D'Agostino, Hernán M. (2015). "IVA por actividad o DDJJ IVA Web". Errepar.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- ✓ Sistema Orgánico de Información Notarial (SOIN). Junio 2012, Consultoría Tributaria, Cabezal 15 N° 6.

REFERENCIA JURISPRUDENCIAL

- ✓ TFN, Sala “A”, de fecha 27/05/2013. “Bondaruk, Sofía Alicia s/ denegatoria de repetición”.
- ✓ TFN, Sala “B”, de fecha 29/05/2005. “Narosky, Eduardo Gabriel s/ apelación impuesto al valor agregado”.

LEYES Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

- ✓ Convenio Colectivo de Trabajo 358/2003. Fecha 01/04/2003.
- ✓ Decreto/Ley N° 9.020 (B.O. 30-03-1978).
- ✓ Decreto N° 1866/2006 (B.O. 12-12-2006). Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
- ✓ Decreto Reglamentario N° 1344 (B.O. 25-11-1998). Impuesto a las Ganancias.
- ✓ Decreto Reglamentario N° 18.734 (B.O. 10-08-1949). Propiedad horizontal.
- ✓ Dictamen (DAL) 12/2002, de fecha 05/03/2002. Impuesto a las Ganancias. Venta y reemplazo de un bien inmueble.
- ✓ Dictamen (DAT) N° 33/1999.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- ✓ Dictamen (DAT) N° 64/1995, de fecha 27-07-1995.
- ✓ Disposición Normativa (ARBA) “B” 1, Enero 2004.
- ✓ Disposición Técnico Registral 003/1989. Registro de la Propiedad. Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Disposición Técnico Registral 021/1993. Registro de la Propiedad. Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Informe Técnico (ARBA) N° 164/01. Impuesto sobre los ingresos brutos. Reintegro de gastos. Hecho y base imponible.
- ✓ Informe Técnico (ARBA) N° 166/03. Impuesto sobre los ingresos brutos. Escribanos. Base imponible.
- ✓ Informe Técnico (ARBA) N° 169/03. Impuesto sobre los ingresos brutos. Escribanos. Base imponible. Supuesto de notario de Capital Federal que otorga actos sobre bienes situados en Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Ley N° 5.015 (B.O. 08-05-1943).
- ✓ Ley N° 6.191 (B.O. 21-12-1959)
- ✓ Ley N° 6.893 (B.O. 28-12-1964). Caja de Seguridad Social para Escribanos de la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Ley N° 8.585 (B.O. 15-01-1976)
- ✓ Ley N° 10.397 (B.O. 11-03-2011). Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Ley N° 11.683 (B.O. 12-01-1933). Ley de Procedimiento Tributario.
- ✓ Ley N° 13.512 (B.O. 18-10-1948). Ley de propiedad horizontal.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- ✓ Ley N° 14.351 (B.O. 30-11-2011). Libre deuda municipal. Provincia de Buenos Aires.
- ✓ Ley N° 20.628 (B.O. 31-12-1973). Ley de Impuesto a las Ganancias.
- ✓ Ley N° 23.349 (B.O. 23-06-1997). Ley de Impuesto al Valor Agregado
- ✓ Ley N° 23.905 (B.O. 19-02-1991). Ley del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.
- ✓ Ley N° 23.966 (B.O. 20-08-1991). Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.
- ✓ Ley N° 24.241 (B.O. 18-10-1993). Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
- ✓ Ley N° 24.769 (B.O. 15-01-1977). Ley Penal Tributaria.
- ✓ Ley N° 26.565 (B.O. 21-12-2009). Régimen simplificado para pequeños contribuyentes.
- ✓ Ley N° 26.893 (B.O. 23-09-2013). Ley de Impuesto a las Ganancias. Modificaciones.
- ✓ Ley N° 26.983 (B.O. 23-09-2013)
- ✓ Ley N° 26.994 (B.O. 08-10-2014)
- ✓ Reglamento Notarial Decreto N° 3.887 (B.O. 06-11-1998).
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 715 (B.O. 22-11-1999)
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 1107 (B.O. 18-10-2001). Régimen de retención del impuesto a las ganancias.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- ✓ Resolución General (AFIP) N° 1361 (B.O. 25-10-2002). Procedimiento. Emisión de comprobantes.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 2139 (B.O. 09-10-2006). Régimen de retención del impuesto a las ganancias.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 2140 (B.O. 06-10-2006). Venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles. Procedimiento de información.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 2141 (B.O. 09-10-2006). Régimen de retención del impuesto a la transferencia de inmuebles.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 2192 (B.O. 09-01-2007). Declaración en línea.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 2371 (B.O. 21-12-2007). COTI.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 2485 (B.O. 03-09-2008). Emisión y almacenamiento de comprobantes electrónicos originales. Procedimiento.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3026 (B.O. 06-07-1989)
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3034 (B.O. 27-01-2011). CITI Escribanos.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3067 (B.O. 29-03-2011). Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3285 (B.O. 14-03-2012). Régimen de información sobre operaciones entre residentes en el país y sujetos del exterior.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3293 (B.O. 26-03-2012). Régimen de registración de operaciones.

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3377 (B.O. 29-08-2012). Exhibición del Formulario 960 N/M – “Data Fiscal”.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3571 (B.O. 18-12-2013). Régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de duplicados originales.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3665 (B.O. 04-09-2014). Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3685 (B.O. 22-10-2014). Régimen informativo de compras y ventas.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3704 (B.O. 06-01-2015). Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3711 (B.O. 22-01-2015). Impuesto al valor agregado. Norma complementaria.
- ✓ Resolución General (AFIP) N° 3758 (B.O. 06-04-2015). Declaración en línea.
- ✓ Resolución Normativa (ARBA) N° 6/2015 (B.O. 29-01-2015).
- ✓ Resolución Normativa (ARBA) N° 22/2013 (B.O. 11-06-2013).
- ✓ Resolución Normativa (ARBA) N° 41/2013 (B.O. 27-12-2013).
- ✓ Resolución Normativa (ARBA) N° 69/2014 (B.O. 01-12-2014).
- ✓ Resolución (ST) 572/2013.

CONSULTAS EN INTERNET

Aspectos Impositivos de los Servicios Notariales

- ✓ Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires (s.f.). Recuperado 13/10/2015, de [https:// www.colescba.org.ar/portal/el-colegio/historia.html](https://www.colescba.org.ar/portal/el-colegio/historia.html).
- ✓ Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires (s.f.). Recuperado 8/10/2015, de https://www.colegio-escribanos.org.ar:8443/webColegio/pb_verNoticia.do?id=2645&barra=/contenido_web_colegio/menuder_tram.htm&sec=tram.
- ✓ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (s.f.). Recuperado el 03/11/2015, de https://www.consejo.org.ar/noticias15/afip_0708.html
- ✓ Consultas frecuentes ID 1208366. Fecha 29/11/2005. Fuente: Art. 67 Ley N° 20.628. Recuperado el 15/09/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).
- ✓ Consultas frecuentes ID 2921118. Fecha 16/05/2006. Fuente: CIT AFIP. Recuperado el 18/09/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).
- ✓ Consultas frecuentes ID 4129590. Fecha 01/11/2006. Fuente: CIT AFIP. Recuperado el 18/09/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).
- ✓ Consultas frecuentes ID 6722184. Fecha 28/12/2007. Fuente: Art. 22 RG 2371/07. Recuperado el 9/10/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).
- ✓ Consultas frecuentes ID 5478582. Fecha 10/07/2013. Fuente: Art. 2 Ley 24.241; Decreto 1866/06. Recuperado el 20/10/2015, de [https:// www.afip.gob.ar](https://www.afip.gob.ar).
- ✓ D'Agostino, José R. (12/03/2013). La opción de no pagar el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles. Recuperado el 11/08/2015 de [https:// www.ambito.com](https://www.ambito.com).
- ✓ Escribanías. Provincia de Buenos Aires, CCT 358/2003. (s.f.). Recuperado el 20/10/2015, de [https:// www.errepar.com](https://www.errepar.com).
- ✓ Impuesto de sellos. Escribanos (s.f.). Recuperado el 6/10/2015, de [https:// www.arba.gov.ar/Apartados/Sellos/Escribanos.asp?apartado=SELLOS](https://www.arba.gov.ar/Apartados/Sellos/Escribanos.asp?apartado=SELLOS).
- ✓ TFN Sala "A", 27/05/2013 "Bondaruk, Sofía Alicia s/ denegatoria de repetición". Recuperado 18/09/2015 de [https:// www.errepar.com](https://www.errepar.com) .